

УДК 657.372.3

Трачова Д.М.

кандидат економічних наук, доцент

доцент кафедри обліку і оподаткування

Таврійського державного агротехнологічного університету

АМОРТИЗАЦІЙНА ПОЛІТИКА ІНШИХ ДЕРЖАВ: ДОСВІД ТА ПЕРСПЕКТИВИ ЗАСТОСУВАННЯ

Анотація. В роботі розглянуто науково-методичні підходи до процесу формування амортизаційної політики іншими державами. Визначено спільні риси та відмінності застосування методів нарахування амортизації, досліджено їх ефективність. Обґрунтовано напрями здійснення амортизаційних реформ в країні з урахуванням закордонного досвіду.

Ключові слова: амортизація, амортизаційна політика, важелі стимулювання технічного переозброєння підприємства, методологія обліку, державне регулювання.

Трачёва Д.Н. АМОРТИЗАЦИОННАЯ ПОЛИТИКА ДРУГИХ ГОСУДАРСТВ: ОПЫТ И ПЕРСПЕКТИВЫ ПРИМЕНЕНИЯ

Аннотация. В статье изложены научно-методические подходы к процессу формирования амортизационной политики другими государствами. Выявлены общие черты и отличия применения разных методов начисления амортизации, изучены преимущества и недостатки этих методов. Определены направления осуществления амортизационной реформы с учетом опыта других стран.

Ключевые слова. Амортизация, амортизационная политика, рычаги стимулирования технического переоснащения предприятия, методология учета, государственное регулирование.

Trachova DM. DEPRECIATION POLICY OF OTHER COUNTRIES: EXPERIENCE AND PROSPECTS OF APPLICATION

Summary. In article scientific and methodical approaches to process of depreciation policy's forming by other states are stated. Common features and differences of different depreciation's methods application are revealed, benefits and

shortcomings of these methods are studied. The directions of depreciation reform`s implementation taking into account experience of other countries are defined.

Key words. Depreciation, depreciation policy, levers of stimulation of enterprises technical retrofitting, accounting methodology, state regulation.

Постановка проблеми. Реформування економіки України в напрямку інтеграції до світової спільноти вимагає переобладнання підприємств з метою переорієнтації з сировинного на інноваційний шлях виробництва. Сучасний стан основних виробничих фондів переважної кількості підприємств незадовільний з причини їх високої зношеності. Одночасно з цим підприємства не мають фактично існуючого амортизаційного фонду, який би забезпечував своєчасно відновлення або модернізацію основних засобів.

Серед низки таких факторів, як обмеженість власних інвестиційних коштів підприємства, недостатність інноваційного спрямування в інвестування основних засобів, відсутність державного регулювання інвестиційних процесів, що сприяють такій ситуації необхідно окремо відзначити недосконалий механізм амортизації, який фактично гальмує реноваційні процеси в економіці [1].

Загалом існує невідповідність амортизаційної політики країни процесам відтворення основних виробничих засобів, що робить питання формування амортизаційної політики досить актуальним.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вивченням питання економічного змісту і формування амортизаційних відрахувань займається багато провідних вчених. З моменту виникнення облікових та економічних теорій до теперішнього часу. Питання формування амортизаційного фонду турбує багато вчених, таких, як Гудзь О.Є., Жердєв Є.В., Караваєва Н., Кленін О., Крапля І.В., Олійник О.В., Партин Г.О., Правдюк О.Л. [1-7] .

Так на думку О.В. Олійника амортизаційна політика є фінансовим важелем впливу на процеси економічного розвитку [2]. При вивченні питання узгодженості податкової кредитної та амортизаційної політики підприємств науковцем в свою чергу приведений розрахунок науковців Інституту аграрної економіки щодо оновлення машино-тракторного парку на рівні технологічної

потреби. На підставі цих даних визначено, що 50% від існуючої потреби покривається за рахунок амортизаційних відрахувань, а по 25%, відповідно, за рахунок прибутку та інвестиційних коштів «..Але реально нарахована амортизація забезпечує відтворення основних засобів лише на 10 %..»[2] .

Запровадження нормативної амортизації дозволило б, з одного боку, повернути амортизації функцію створення фінансових джерел для простого відтворення засобів праці, з іншого — поставило б сільськогосподарські підприємства у рівні умови з різною забезпеченістю технікою та основними засобами з різним їх зносом [3]. Питанням формування амортизаційної політики з боку зміни методології обліку займався І.В. Крапля, який при дослідженні питання застосування прискореної амортизації в країнах світу зазначає, що непряма амортизація – це «..непряма пільга, .. що є методом непрямого державного стимулювання розширеного розвитку через створення умов для формування й накопичення на підприємствах фінансових джерел, що забезпечують їх інвестиційну діяльність» [4].

При дослідженні досвіду інших країн визначено, що в останні роки набули поширення прискорені методи накопичення амортизаційних відрахувань. «..Напрямком прискореної амортизації пройшли такі відомі країни як США і Німеччина. США були однією з перших індустріально розвинених країн, яка застосувала прискорену амортизацію ще в роки Другої світової війни. Політика прискореної амортизації отримала свій розвиток під час податкових реформ 80-х рр. і по теперішній час [5].

Ефективність будь-якого методу нарахування амортизації стрімко підвищується при застосуванні своєчасних та об'єктивних переоцінок необоротних активів. Однак науковці вважають, що прискорена амортизація призведе до викривлення реального фінансового результату а система переоцінки – до викривлення вартості чистих активів підприємства. Для усунення запропоновано скористатися досвідом Франції «..де передбачено створення резерву з прискореної амортизації. Передумовою й причиною створення в складі акціонерного капіталу резерву з прискореної амортизації є

необхідність позбавлення впливу прискореної амортизації на величину чистих активів і залишкову вартість основних засобів акціонерного товариства» [5].

Питання амортизації торкається О.Є. Гудзь при розгляді джерел формування фінансових ресурсів сільськогосподарських підприємств. Він зазначає, що власні джерела фінансових ресурсів, до яких входить і амортизація, повинні покривати лише їх мінімальну необхідність, при цьому він відносить амортизаційну політику до зовнішніх чинників формування фінансових ресурсів, оскільки підприємство може формувати такі ресурси тільки за умов сприятливого зовнішнього середовища [6].

О.Л. Правдюк в зазначає, що амортизаційна політика є складовою фінансової політики підприємства і держави та зазначає, що існуюча фінансова політика породжує «...низку суперечностей між: інтересами суб'єктів аграрної сфери і фіскальними інтересами держави; ціною грошей і рентабельністю виробництва; рентабельністю власного виробництва і рентабельністю фінансових ринків; інтересами виробництва і фінансової служби..» [7].

В цьому випадку доцільно екстраполювати таку тенденцію і на амортизаційну політику, тобто напрямком її розвитку слід вважати пошук оптимального співвідношення між фінансовим інтересом держави та суб'єктів господарювання.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. На даний час процес нарахування амортизації підприємствами носить декларативний характер і його якісна складова залежить від розміру та системи оподаткування підприємства.

Суми нарахованої амортизації не розглядаються бухгалтерами в рамках свого прямого призначення, у якості джерела інвестування в оновлення оборотних засобів. Сьогодні економічні реалії такі, що суми нарахованої амортизації використовуються у якості податкового важеля впливу на оподаткований прибуток підприємства. Для суб'єктів господарювання, які знаходяться на загальній системі оподаткування, використання прискорених методів амортизації допомагає збільшити розмір собівартості продукції, а,

відповідно, зменшити податок на прибуток. Однак застосування прискорених методів амортизації на практиці відбувається тільки по відношенню до нових необоротних активів.

Вивчення формування амортизаційної політики з суто економічної точки зору без урахування облікової складової призвело до відмінності в трактуванні та порядку визначення економічного призначення ролі амортизації. На даний час облікова функція нарахованої амортизації реалізується тільки у якості регулювання оподаткування підприємства. Реальної функції відновлення необоротних активів амортизаційна політика підприємства на даний момент не має. Єдиним шляхом переформатування підходів до амортизаційної політики держав і підприємства є поєднання її економічної суті із обліковим механізмом реального накопичення коштів.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою написання статті є вивчення закордонного досвіду формування амортизаційної політики підприємства в такому форматі, який бо стимулював інноваційний розвиток підприємств України.

Викладення основного матеріалу. Розгляд питання нарахування амортизації і формування амортизаційного фонду починають в контексті існуючих методів нарахування амортизації. Різноманітність використовуваних методів амортизації вимагає їх класифікації. Над цим питанням працювало багато вітчизняних і закордонних вчених. Розроблені ними класифікації мають багато спільних рис і розділяють методи амортизації на лінійні та перемінні.

Лінійна амортизація основана на регулярному та рівномірному списанні вартості необоротних активів та використовується у якості основного методу нарахування амортизації в країнах Східної Європи. Це найбільш прості і розповсюджені методи амортизації завдяки простому алгоритму нарахування амортизації. Однак основним недоліком таких методів є відсутність врахування фактичного експлуатаційного навантаження на об'єкт нарахування амортизації.

При обрання методів лінійної амортизації підприємства Східної Європи віддають перевагу методу фіксованої подвійної амортизації, яка дозволяє

отримати амортизаційні відрахування в період найбільшого навантаження на виробничі потужності та отримання максимальної економічної вигоди від їх експлуатації.

Метод складних відсотків або метод анuitету припускає, що нарахована амортизація – це та сума, якої вистачає для компенсування здійсненого капіталовкладення, збільшена на встановлений відсоток. Підприємство припускає, що кошти, які були витрачені на придбання необоротного активу, могли бути інвестовані іншим шляхом та приносити прибуток у вигляді нарахованих відсотків. Після чого і актив і відсоток списуються рівними частинами протягом строку корисного використання. Використовується такий метод переважно для орендних операцій. Дуже багато спільних рис має метод зовнішніх капіталовкладень, з тією відмінністю, що кошти можуть бути інвестовані в цінні папери.

Нелінійні методи амортизації відрізняються варіабельністю амортизаційних відрахувань протягом строку корисного використання. Наприклад, виробничий метод нарахування амортизації встановлює тісний зв'язок між інтенсивністю використання необоротного активу та сумами амортизаційних відрахувань.

В сучасних умовах господарювання надзвичайної важливості набуває своєчасне накопичення амортизаційних сум з урахуванням не тільки матеріального, но і морального зносу необоротних активів підприємства. Таким чином прискорені нелінійні методи нарахування амортизації мають широке розповсюдження в прогресивних країнах із розвиненою економікою.

Такі методи нарахування амортизації повністю відповідають класичному принципу бухгалтерського обліку, а саме відповідності доходів і витрат, оскільки саме в перші роки експлуатації необоротний актив інтенсивно експлуатується і приносить найбільший прибуток.

Прискорені нелінійні методи ґрунтуються на принципі регресії, а саме нараховують більші амортизаційні суми в перші роки експлуатації з поступовим зниженням сум в останні роки. На наш погляд такі методи сприяють розвитку та

науково-технічному прогресу підприємств. При їх використанні необхідно в рамках амортизаційної політики враховувати стратегію розвитку підприємства, наявність альтернативних джерел фінансування та вплив амортизаційних відрахувань на загальну суму собівартості продукції та її вплив на фінансовий результат підприємства.

При формуванні амортизаційної політики слід враховувати такі позитивні моменти впливу застосування прискорених нелінійних методів амортизації, як:

- прискорення процесу формування власних коштів на оновлення необоротних активів;
- зниження податкового тягара шляхом зменшення оподаткованого прибутку;
- прискорення інвестиційних процесів обумовлених наявністю перших двох факторів.

Застосування того чи іншого методу нарахування амортизації шляхом закріплення його в обліковій політиці підприємства, залежить від багатьох факторів, таких, як напрямок і інтенсивність використання, вартість, що амортизується та строк корисного використання.

Одним із успішних прикладів застосування прискорених методів амортизації є Сполучені Штати Америки. Розповсюджене застосування прискорених методів амортизації почалося в 1981 році, коли підприємствам було дозволено амортизовувати вартість необоротних активів за п'ять років. Це призвело до значного технічного переобладнання підприємств, однак прискорило темпи знецінення необоротних активів. Тому в 1987 році керівництво держави біло змушено почати нову амортизаційну політику, яка мала назву «Модифікована система прискореної амортизації (The Modified Accelerated Cost Recovery System – MACRS)». Система сприяє поверненню коштів, які підприємець вклав у відновлення необоротних активів шляхом податкового протекціонізму. Однак така схема працює тільки в податковому обліку. В фінансовому обліку вона не використовується, оскільки строки отримання

компенсації капіталовкладень не співпадають із строками корисного використання необоротних активів [8].

Згідно модифікованій системі прискореної амортизації всі необоротні активи розділені на вісім груп, кожній з яких притаманні свої строки відшкодування капітальних витрат. Віднесення тих чи інших активів до будь-якої групи здійснюється в залежності від попиту на продукцію цієї галузі. Таким чином держава стимулює технічне переобладнання в першу чергу високотехнологічних галузей.

Найбільші строки відшкодування капітальних витрат встановлені для будівель та споруд, автомобілі включені в групу відшкодування терміном 5 років, спеціалізоване обладнання – в групу в терміном відшкодування 3 роки.

У відповідності до обраної групи встановлюється і метод нарахування амортизації. Так, для груп із строком відшкодування до 5 років – використовується метод подвійної амортизації. Для об'єктів із строком відшкодування від 15 до 20 років – метод полуторної норми амортизації, а для інших об'єктів застосовується метод лінійного списання.

Таким чином зміни в амортизаційній політиці США протягом 1981 – 1986 року сприяло оновленню виробничого обладнання та зниженню середнього навантаження на одиницю. В зв'язку із цим розповсюдження набрав регресивний метод нарахування амортизації, який передбачає прискорене списання первісної вартості необоротних активів не за рахунок скорочення строку її використання, а за рахунок регресивного нарахування амортизації.

Практика застосування державної амортизаційної політики, яка сприяла технічному розвитку та модернізації виробництва є розповсюдженим явищем в світовій економіці.

Досвід інших країн підтверджує ефективність накопичення амортизаційних відрахувань інтенсивними способами в перші 5 років експлуатації, в той час, коли їх надійне функціонування дозволяє скоротити витрати на ремонт та технічне обслуговування, тим самим вирівнює

експлуатаційні витрати разом з амортизаційними відрахуваннями протягом всього періоду експлуатації.

Амортизаційна політика більшості країн має багато спільних рис, однак деталі її здійснення мають відмінності по складу об'єктів нарахування амортизації, нормам, які застосовуються, принципам групування необоротних активів та методам нарахування амортизаційних сум.

Так при порівнянні амортизаційної політики США, ЄС, Канади і Мексики відмінності виникли тільки по переліку дозволених методів амортизації, можливості здійснення амортизаційних відрахувань при продовженні строку корисного використання та податкових важелях регулювання розміру оподаткованого прибутку підприємств.

Крім того в інших країнах досить часто присутні елементи так званого податкового методу нарахування амортизації, практика застосування якого була в нашій країні ще кілька років тому, коли підприємство розраховувало одну суму амортизації для визначення оподаткованих сум, а іншу – для відображення у звіті про фінансові результати підприємства.

Висновки. Детальне вивчення та аналіз концепцій амортизаційної політики інших країн безперечно є необхідною умовою розробки ефективної і діючої амортизаційної політики держави. Однак застосування закордонного досвіду не повинно бути сліпим копіюванням, амортизаційна політика держави повинна розроблятися із врахуванням економічного стану підприємств і пріоритетних напрямків розвитку галузей економіки.

Однак досвід країн Європи і Америки підтверджує ефективність двостороннього напрямку здійснення реформ в частині нарахування і використання амортизаційного фонду підприємства. Тільки економічна самостійність господарюючих суб'єктів у виборі внутрішньої амортизаційної політики в сукупності зі стимулюванням до здійснення капітальних інвестицій має змогу забезпечити ріст темпів технічного переобладнання підприємств. Оскільки практика контролю формування амортизаційного фонду, його

поступове накопичення а потім цільове використання не є такою успішною, як компенсація вже вкладених в переоснащення фондів коштів.

Бібліографічний список.

1. Жердєв Є.В. Методичні засади формування амортизаційної політики на підприємствах [Електронний ресурс] / Облік і фінанси АПК: бухгалтерський портал . – Режим доступу : <http://magazine.faaf.org.ua/metodichni-zasadi-formuvannya-amortizaciynoi-politiki-na-pidpriemstvah.html>.
2. Олійник О.В. [Електронний ресурс] / Облік і фінанси АПК: бухгалтерський портал . – Режим доступу : <http://magazine.faaf.org.ua/finansovo-kreditni-vazheli-efektivnogo-vidtvorennya-silskogospodarskogo-virobnictva.html>
3. Кленін О. До питання впливу реформування державної амортизаційної політики в Україні на процес відтворення капіталу промислових підприємств / О. Кленін // Вісник економічної науки України. – 2006.– №2.– С. 109–112.
4. Крапля І.В. Прискорена амортизація як елемент облікової політики акціонерного товариства АПК [Електронний ресурс] / Облік і фінанси АПК: бухгалтерський портал . – Режим доступу : <http://magazine.faaf.org.ua/priskorena-amortizaciya-yak-element-oblikovoi-politiki-akcionernogo-tovaristva-apk.html>
5. Караваєва Н. Налоговое стимулирование инвестиций: опыт США // Налоги. – 1995. – № 7. – с. 4-6
6. Гудзь О.Є. Джерела формування фінансових ресурсів сільськогосподарських підприємств [Електронний ресурс] / Облік і фінанси АПК: бухгалтерський портал . – Режим доступу : <http://magazine.faaf.org.ua/dzherela-formuvannya-finansovih-resursiv-silskogospodarskih-pidpriemstv.html>
7. Правдюк О.Л. Сутність, завдання та контур фінансової політики в аграрній сфері економіки [Електронний ресурс] / Облік і фінанси АПК: бухгалтерський портал . – Режим доступу : <http://magazine.faaf.org.ua/sutnist-zavdannya-ta-kontur-finansovoi-politiki-v-agrarniy-sferi-ekonomiki.html>

8. IASB clarifies depreciation and amortisation [Электронный ресурс] /

Режим доступа : <http://www.iasplus.com/en/news/2014/05/depreciation>